

# イギリスの租税審判所による納税者の権利保護

## — 「正当な理由 (reasonable excuse)」に関する判断基準の変更 —

片 山 直 子

### はじめに

イギリスにおいては、納税申告<sup>1)</sup>が期限内になされなかった場合、遅れた期間に対応してペナルティ (penalty)<sup>2)</sup>が課されることになっている。しかし、申告が期限に遅れたことについて、「正当な理由」があると認められる場合は、我が国において、無申告加算税は課されない(国税通則法 66 条 1 項本文但書)とされているのと同様、イギリスにおいてもペナルティの支払を免れる。特筆すべきは、イギリスの租税審判所が、ヨーロッパ人権裁判所の Jussila 判決(その内容については後述するが、たとえ加盟国が、加算税の賦課は「行政上の制裁」であるとしても、それは「刑事上の罰」に該当し、公正な裁判を受ける権利を保障したヨーロッパ人権条約 6 条の適用があるとした判決)を受けて、従来の「正当な理由」の存在を認める場合の判断基準を変更する裁決を相次いで出し、申告が期限に遅れてしまった納税者を救済する傾向を強めていることである。

本稿の目的は、これら諸裁決の分析<sup>3)</sup>をとおして、イギリスの租税審判所における納税者の権利救済のありかたについて考察することにある。

- 1) イギリスにおいて導入された申告納税制度 (self-assessment system) については、宮谷俊胤「イギリスの導入する申告納税制度」法と政治 47 巻 1 号 257-285 頁 (1996 年)、浪花健三「イギリスの『申告納税方式』導入について」大阪商業大学論集第 108 号 281-302 頁 (1997 年)、山崎広道「イギリスの租税手続について」税法学 542 号 155-171 頁 (1999 年) が、大変詳しく、参考になる。イギリスにおいては、直接税については伝統的に賦課課税方式が採用されてきたが、法人税については、1993 年 10 月 1 日より、また所得税についても、1996/97 年度より、申告納税方式が導入されている。浪花前掲 282 頁。宮谷教授は、申告納税制度が提案された「第一義的理由」は、「租税の複雑化かつ拡大化について、賦課課税制度 (歳入庁査定制度) による徴税費、特に人権費支出の大幅な増加により、『安価な徴税費による税収確保』が不可能になってきたという経済的理由」であったと述べておられる。宮谷前掲 258-259 頁。
- 2) イギリスにおいて、期限内に申告がなされなかった場合については、我が国における「無申告加算税」のような「税 (tax)」ではなく、「ペナルティ (penalty)」が課されることになっている。我が国においては、無申告加算税をはじめとする附帯税は、「税とは呼ばれているが、本来の意味における租税ではない。現行法上これらの附帯債務が租税とされているのは、本税と合わせて附帯税を徴収するのが便宜に合するからである」(金子宏『租税法 (第16版)』(弘文堂, 2011 年) 667 頁) とされており、期限内に申告がなされなかった場合に課される「税」と「ペナルティ」との具体的な差異については、今後の検討課題としたい。
- 3) 本稿においては、審判所の裁決例を検討しているが、裁判所の判決の分析は今後の課題としたい。なお、イギリスの裁判所に税務訴訟を提起すると、高額な訴訟費用がかかるため、同国における「税務訴訟というのは極めてリスクの大きいもの」であるといわれている。三木義一「イギリスにおける所得税争訟制度についての覚書」政策科学第 7 巻 3 号 (2000 年) 231 頁。したがって、判決の数も多くはない。

以下ではまず、イギリスにおいて、期限内に申告がなされなかった場合に課されるペナルティの賦課制度の概要について述べる。次に、2009年財政法（Finance Act 2009）における「正当な理由（reasonable excuse）」の定義およびイギリスの課税庁である歳入関税庁（Her Majesty's Revenue and Customs, 以下 HMRC とする）<sup>4)</sup>の解釈について考える。続いて、租税審判所が根拠としているヨーロッパ人権裁判所の Jussila 判決の意義について検討する。さらに、「正当な理由」の判断基準を変更する租税審判所の諸裁決の分析を行う。

## 1 期限内に申告がなされなかった場合に課されるペナルティの賦課制度

2009年財政法（Finance Act 2009）付表（Schedule）55は、期限内に申告がない場合のペナルティの賦課、ペナルティ賦課に対する不服申立手続および期限内に申告がなかったことについて正当な理由がある場合の取扱いについて定める。

### （1）納税申告書の提出期限

納税申告書の提出期限は、書面による場合と、電子申告による場合とで異なる。

第一に、書面による納税申告書は、10月31日（真夜中）までに HMRC に届かなくてはならない。7月31日以降に、HMRC から納税申告書の提出を要請する手紙を受領した場合は、3か月間、提出期限が延長される。

第二に、電子申告による場合は、1月31日（真夜中）までに、HMRC に届かなくてはならない。10月31日以降に、HMRC から納税申告書の提出を要請する手紙を受領した場合は、3か月間、提出期限が延長される。

税コード（tax code）番号による納税を希望する場合は、10月30日という早期の期日がある。納税義務の内容が3000ポンド以下であれば、この早期の納税を要請することができる。納税申告書に、この旨明確に記載しなければならない<sup>5)</sup>。

### （2）申告期限に遅れた場合のペナルティ

申告期限内に申告がなされない場合、申告書の提出が遅くなればなるほど、多額のペナルティが課されるため、HMRC に納税申告書をできるだけ早く提出することが重要であるとされている。

〔表1〕は、納税申告書の提出が、申告期限に遅れた場合に課されるペナルティについて、

---

4) HMRC 発足の経緯については、鎌倉治子「英国歳入関税庁の発足—税務行政の一元化と租税政策の立案・実施の分離—」国立国会図書館調査及び立法考査局レファレンス 57 巻 7 号 63-86 頁(2007 年)を参照。「HMRC は、2005 年 4 月、主に関税・付加価値税・個別間接税を徴収する関税庁と、主に所得税・法人税等の直接税を徴収する歳入庁が統合して、発足した」機関である（同 70 頁）。

5) <http://www.hmrc.gov.uk/sa/deadlines-penalties.htm#2>.

示したものである。納税申告書の提出が、期限に1日遅れた場合、100ポンドのペナルティが直ちに課される。税額が存在しないとき、または、納税義務を履行しても、申告書の提出が期限に遅れた場合は、100ポンドのペナルティが賦課される<sup>6)</sup>。このように期限の翌日は、ペナルティが発生する日という意味で、ペナルティ日（penalty date）と呼ばれる<sup>7)</sup>。

3か月後も申告書の提出がない場合は、HMRCは、日額10ポンドのペナルティを課するかどうかについての裁量を有する<sup>8)</sup>。期限から6か月後も申告書の提出がない場合、税額の5%のペナルティが課される。但し、その額が300ポンドを下回る場合は、300ポンドのペナルティが賦課される<sup>9)</sup>。

12か月後も申告書の提出がないが、無申告が悪質でない場合は、税額の5%のペナルティが再度課される。但し、その額が300ポンドを下回る場合は、300ポンドのペナルティが課される<sup>10)</sup>。12か月後も申告書の提出がなく、必要な資料を故意に提供せず、隠匿した場合は、税額の100%または300ポンドのうち高額の方がペナルティとして課される<sup>11)</sup>。同じく12か月後も申告書の提出がなく、必要資料を故意に提供しない場合でも、必要資料を隠匿していないときは、当該申告にかかる税額の70%または300ポンドのうち高額の方がペナルティとして課される<sup>12)</sup>。

それ以降、一定の期間毎にペナルティが加算され、累積していく仕組みとなっている。パートナーシップ税に関する納税申告書の提出が遅れた場合、各パートナーは下記のペナルティを支

〔表1〕申告期限内に納税申告書の提出がない場合のペナルティの額<sup>13)</sup>

遅滞の期間	ペナルティの金額
1日遅れ	100ポンドのペナルティ。納税額が存在しないとき、または、税額を納税した場合にも賦課される。
3か月遅れ	翌日以降、1日あたり10ポンド。最高で90日間の900ポンド。上記の定額ペナルティに加算して課される。
6か月遅れ	300ポンドまたは税額の5%のうち、高額な方。上記二つのペナルティに加算して課される。
12か月遅れ	300ポンドまたは税額の5%のうち、高額な方。悪質な場合には、税額の100%の支払いで代替せられることもある。いずれの場合でも、上記三つのペナルティに加算して課される。

6) Finance Act 2009, Schedule 55, at 3.

7) Finance Act 2009, Schedule 55, at 1 (4).

8) Finance Act 2009, Schedule 55, at 4.

9) Finance Act 2009, Schedule 55, at 5.

10) Finance Act 2009, Schedule 55, at 6 (5).

11) Finance Act 2009, Schedule 55, at 6 (3).

12) Finance Act 2009, Schedule 55, at 6 (4).

13) 〔表1〕は、<http://www.hmrc.gov.uk/sa/deadlines-penalties.htm#2> に掲載されているものである。

払わなければならない。

## 2 2009年財政法 (Finance Act 2009) における 「正当な理由 (reasonable excuse)」の定義および HMRC の解釈

期限内に申告がなされなかったことについて、HMRC、第一段階審判所 (First-tier Tribunal) または上級審判所 (Upper Tribunal) が、納税者に「正当な理由」があると認める場合は、ペナルティの賦課を免れる<sup>14)</sup>。イギリスにおいては、我が国におけるのと同様、「正当な理由」について、法的な定義は存在しない<sup>15)</sup>。

2009年財政法付表 (Schedule) 55 の定めるところによれば、納税者のコントロールの及ばない出来事によらない限り、資金不足は正当な理由に該当しない<sup>16)</sup>。また、納税者が他人に業務の遂行を依存している場合は、納税者が期限内に申告がなされないことを回避するために、相当の注意 (reasonable care) を払っていないければ、正当な理由は存在しないことになる<sup>17)</sup>。

HMRC は、「正当な理由」とは、個人のコントロールが及ばない例外的で予見不能な事情が生じたこと、とする<sup>18)</sup>。我が国におけるのと同様、イギリスにおいても、「正当な理由」は概括条項と考えられており、HMRC も、個別の状況および当該納税者の置かれた状況と能力に照らして、個別に判断しなければならないとしている<sup>19)</sup>。

HMRC が、納税申告が期限に遅れたことについて「正当な理由」が存在すると認める場合の例としては、納税申告書の提出を妨げるような生命にかかわるような疾病 (例えば、心臓発作) に罹ったこと、申告期限直前の配偶者等の死去、予測不能な郵便の遅れ、期限内に代替することが不能な重要書類が窃盗、火事、洪水により紛失したこと、オンライン申告のための有効コード (Activation Code)、ユーザー ID、パスワードの発行を事前に申請したにも関わらず、遅れて届いた場合、が挙げられている<sup>20)</sup>。

14) Finance Act 2009, Schedule 55, at 23 (1).

15) See HMRC, CCP06040 - Reasonable excuse: Consideration of reasonable excuse. 我が国においても、「正当な理由」は、不確定概念であるとされる。品川芳宣著『附帯税の事例研究 (第三版)』(財経詳報社, 平成 14 年, 2002 年) 64 頁および 198 頁。

16) Finance Act 2009, Schedule 55, at 23 (2) (a).

17) Finance Act 2009, Schedule 55, at 23 (2) (b).

18) See HMRC, *supra* note 15. これに対して、我が国の国税庁は、「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の賦課に関する取扱基準の整備等を図」るため、平成 12 年 7 月 3 日付で「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて (事務運営指針)」を定め、国税通則法 66 条の「期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる」事実として、「災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるとき」を挙げている (第 2 の 1)。

19) See HMRC, *supra* note 15.

20) <http://www.hmrc.gov.uk/sa/appeals-decisions.htm#a>.

これに対して、申告が期限に遅れたことについて、HMRC が「正当な理由」があるとは認められない場合の例として、納税する金銭を有していないこと、申告を他者に依頼していたが、その者が申告をしなかったこと、申告についての催促を受けていなかったこと、オンライン申告の有効コード、ユーザー ID、パスワードの発行を受けていなかったこと（ただし、申告期限後に発行を申請した場合を除く）が挙げられている<sup>21)</sup>。

なお、電子申告が遅れたことについて「正当な理由」があるか否かについても個別事情が勘案されるが、例えば、HMRC のオンラインシステムに欠陥がある場合<sup>22)</sup>や、納税者が深刻な病気に罹った場合に、「正当な理由」があるとされる。これに対して、納税者が期限内に申告を完了するために十分な努力を尽くさなかった場合（例えば、オンラインシステムが難解だと考えた場合、代理人に全てを任せていた場合、期限を失念していた場合）には、「正当な理由」があるとは認められない、とされている<sup>23)</sup>。

### 3 ヨーロッパ人権裁判所の Jussila 判決 (European Court of Human Rights, Jussila v. Finland)

以上、イギリスにおいて、期限内に申告がなされなかった場合に課されるペナルティの賦課制度およびペナルティが免除されうる「正当な理由」の定義について概観してきた。同国の租税審判所は、「正当な理由」の有無に関する判断基準を変更して、納税者を救済する裁決を相次いで出している。以下では、それらの裁決を検討するが、同審判所が、一部の裁決において引用し、その根拠としているのが、ヨーロッパ人権裁判所による Jussila 判決である。したがって、租税審判所の裁決を分析するためには、この Jussila 判決の理解が不可欠であることから、まず、この Jussila 判決から検討することとする。

#### (1) 事実の概要

フィンランド国民で、自動車整備工場を営む原告の Esa Jussila 氏は 2001 年 6 月 21 日、「人権と基本的自由保護のための条約（ヨーロッパ人権条約）<sup>24)</sup>」第 34 条（個人による申立てを認める規定）に基づき、ヨーロッパ人権裁判所に申立てを行った<sup>25)</sup>。

フィンランドの Hame 税務署 (Tax Office) は 1998 年 7 月 9 日、原告の帳簿書類が不十分で

---

21) *ibid.*

22) 我が国においても、「電子申告などで想定される無申告の外的要因として、例えば、国税庁のサーバーがダウンしていたため、電子申告による受付が困難であるケースや、通信インフラの障害により電子申告ができなかったケース等が考えられる。」四方田 彰「無申告加算税の賦課と『正当な理由』の有無」税理 54 巻 13 号 34 頁（2011 年）。

23) <http://www.hmrc.gov.uk/online/excuse-missed-deadline.htm>.

24) Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.

あるとして、1994 および 1995 年度の付加価値税（VAT）に関して、推計による更正を行い、更正後の税額に 10% のサーチャージ（surcharge）を課した<sup>26)</sup>。

なお、フィンランドにおける司法に関する参考文献である *Encyclopadia Iuridica Fennica* によると、サーチャージ（tax surcharge）とは、税法に違反した納税者に対する「行政上の制裁（administrative sanction）」をいう、と定義されている<sup>27)</sup>。

原告の主張は、サーチャージの賦課手続において、口頭審理（oral hearing）が実施されず、公平な聴聞の機会を付与されなかった<sup>28)</sup> ことが、フィンランド国内法および「公正な裁判を受ける権利」を保障するヨーロッパ人権条約第 6 条に違反するというものである<sup>29)</sup>。原告はさらに、口頭審理の欠如が事実上、原告に立証責任を負わせることになった、とも主張した<sup>30)</sup>。

## （２）判旨

まず、ヨーロッパ人権条約第 6 条 1 項の本事案への適用可能性について、ヨーロッパ人権裁判所は、概ね以下のように述べて、肯定する判断を示した。

本件のサーチャージは財政上の制度の一環であるが、抑止的で懲罰的な規定により賦課されている<sup>31)</sup>、従って、第 6 条の「刑事上の罪」に該当する、と。裁判官 13 人対 4 人で本事案に同条の適用があるとされた。

次に、口頭審理がなかったことについて、同裁判所は、当該事案において、原告は、書面で自身の主張を示し、課税庁の主張に対して反論する機会が十分に与えられており、口頭審理は必要ではなかった<sup>32)</sup>。したがって、同条約 6 条 1 項の違反はない、と裁判官 14 人対 3 人で判示した<sup>33)</sup>。

✓ 25) See Grand Chamber, the European Court of Human Rights, *Jussila v. Finland* Judgement (application no. 73053/01, Strasbourg, 23 November 2006) at para. 1.

26) *Id.* at para. 10.

27) *Id.* at para. 17. なお、我が国における加算税は、「原則として、申告納税方式が適用される場合に、納税義務者が法定申告期限内に正しい申告をしないで、申告義務に違反したときに、それに対する行政上の制裁として課される行政罰の一種である。」と考えられている。清永敬次『税法（第七版）』（ミネルヴァ書房、2007 年）313 頁。また、品川芳宣教授も、「附帯税は、利子税を除き、国税の不申告、不納付に対する行政上の制裁的機能を有するものである。」とする。品川・前掲注（15）1 頁。これに対して、「刑事制裁とは異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ない」との見解もある。金子・前掲注（2）671 頁。

28) *Id.* at para. 3.

29) *Id.* at para. 23.

30) *ibid.*

31) *Id.* at para. 38.

32) *Id.* at para. 48.

33) See Council of Europe Press Division, Press Release issued by the Registrar Grand Chamber Judgment *Jussila v. Finland* (23.11.2006, Ref: 721a06).



#### 4 イギリスの租税審判所の諸裁決の検討

イギリスにおいては、期限に遅れた申告に対して課されたペナルティをはじめとする HMRC の処分 (decision) に対して、不服申立 (appeal) および訴訟の手続が定められている<sup>34)</sup>。

同国の租税審判所は、従来の「正当な理由」の判断基準を変更して、納税者を救済する裁決を相次いで出している。その内容は、以下で検討するように多岐にわたる。

##### (1) Barron v Revenue & Customs

バロン氏は、2008年度の税額を納付せず、54.07ポンドのペナルティを課されたことについて、審査請求を行った<sup>35)</sup>。バロン氏（以下、審査請求人とする）は、審判所への審査請求前の2011年1月10日に、HMRCに対して、異議申立を行っていたが、HMRCはペナルティを正当としていた<sup>36)</sup>。審査請求書(Notice of Appeal)等によると、審査請求人は、「窮乏(impecuniosity)」状態に陥ったため、納期限内に税を納付することができなかった、とのことである<sup>37)</sup>。

HMRCが、異議決定でペナルティを維持する理由として、「納付する金銭を有しないということは正当な理由に該たらない」としたことについて、租税審判所は正しいとしながらも、窮乏するに至った理由が、「正当な理由」になりうると述べた<sup>38)</sup>。審判所は、審査請求人が「窮乏」するに至った理由について、同審査請求書に添付された証拠を検討した。それによると、審査請求人が賃貸する建物の旧賃借人が当該建物を損傷したため、さらなる損傷を避けるため、審査請求人は相当の金銭を費やしてこの予定外の緊急の修繕を行ったとのことである。その結果、審査請求人は貯蓄の全てを支出した上、借入れが増えた。さらに、その賃貸する建物についてローンも返済していることを確認した<sup>39)</sup>。

次に、審判所は、概ね以下のように述べて、HMRCの主張を否定した。まず、「納税するための金銭を別に用意すべきである」とのHMRCの主張に対して、「パーフェクトな世の中では、たしかにそうかもしれないが、パーフェクトな世の中であつても予測不能な出来事は起こりうる。審査請求人は不動産所得について納税してきたと考えられ、この所得の流れが復活すれば、さらに納税額が増え、HMRCにも利益をもたらすであろう<sup>40)</sup>」と。

34) イギリスの租税争訟制度については、石村耕治「イギリスの租税審判所制度の抜本改革～第一段階審判所租税部と上級審判所 金融租税部としての新たな船出」白鷗法学第16巻1号(通巻第33号)81-204頁(2009年)が、大変詳しく参考になる。なお、改正前の制度については、宮谷俊胤「イギリスの税務争訟制度について (1)～(5)」税法学第545号(2001年)227-247頁、第547号(2002年)101-120頁、第548号(2002年)93-110頁、550号(2003年)85-98頁および551号(2004年)173-199頁が大変詳しい。

35) See Barron v Revenue & Customs [2011] UKFTT 482 (TC) (15 July 2011) at para. 1.

36) *Id.* at para. 2.

37) *Id.* at para. 4.

38) *Id.* at para. 5.

39) *Id.* at para. 6.

続いて、HMRC が、「納税義務者が『正当な理由』を主張するときは、特別な事情が起こり、そのことが納税義務の不履行の期間を通して存在していた旨を立証しなければならない」と主張したことに対して、審判所は、以下のように述べて、HMRC のこの考え方は、法律的に誤っているとした。すなわち、法律は、審査請求人が「正当な理由」について立証しなければならないとするが、それは日常的に使用される言葉の意味で理解されなければならない<sup>41)</sup>、審査請求人が特別な事情を立証するまでもなく、審査請求人が示した事情はまさに例外的で予測不能なものであって、審査請求人が「窮乏」状態に至った理由は、「正当な理由」と認めるのに十分である<sup>42)</sup>、と。そして、審判所は、ペナルティの賦課を取り消した<sup>43)</sup>。

## (2) Tower Perkins Products And Services Ltd v Revenue & Customs

本件は代理人と納税義務者との間の伝達不良が、申告が期限に遅れたことについての「正当な理由」にあたるとして、ペナルティが減額された事案である。審査請求書によると、審査請求人は申告期限（2009年5月19日）に遅れて、2010年3月10日に雇用者の申告書（employer's annual return, P35）を提出したところ、HMRC に1000ポンドのペナルティを賦課された<sup>44)</sup>。審査請求人は申告が期限後となったことについて「正当な理由」があると主張し、ペナルティ賦課の取消を求めている。

HMRC は、2010年10月27日付の書面で、審査請求人が「正当な理由」の存在を立証するには、期限内に申告書を提出することを妨げるようなコントロールの及ばない例外的な事情が存在したことを示さなければならないとした。

審判所は、以下のように述べて、この課税庁の主張が、法的判断として全く誤っていると批判した。「正当な理由」とは、日常に使用されている普通の用語である、1970年租税管理法（Taxes Management Act 1970）にも、「正当な理由」について、法的な定義は置かれていない、したがって、分かりやすい普通の意味に解されなければならない。審判所は、さらに、例外的な事情に至らなくても、正当な理由となりうる事情は容易に考えられると述べた<sup>45)</sup>。

本件では、審査請求人は、申告を高齢の代理人に任せていた<sup>46)</sup>。同代理人の手紙（2010年10月5日付）によると、同代理人は、人工股関節が壊れたため、2009年5月19日頃、病院に緊急入院し、2009年5月26日に手術を受けた<sup>47)</sup>。同代理人の2010年11月26日付の手紙の

---

✓ 40) *Id.* at para. 7.

41) *Id.* at para. 8.

42) *Id.* at para. 9.

43) *Id.* at para. 10.

44) *See* Tower Perkins Products And Services Ltd v Revenue & Customs [2011] UKFTT 481 (TC) (15 July 2011) at para. 1.

45) *Id.* at para. 3.

46) *Id.* at para. 4.



なかで、同代理人は、自らを「高齢者」とであると述べ、2010年5月の手術が上手く行かず、数ヶ月に渡って職場に復帰することができなかったと述べている<sup>48)</sup>。

HMRCは、審理を行い、2011年2月7日付で、ペナルティの賦課を維持することを決定していた。その理由は、代理人その他の第三者に依存することは、正当な理由ではない、というものである。これに対して、審判所は以下のように述べて、HMRCの主張は誤っているとした。

審査請求人が代理人に対して業務を委任し、当該業務が遂行されたと誠実に信じた場合、審査請求人は、当該業務が実際には遂行されていなかったと知ったときまでは、正当な理由があったと立証することは可能である<sup>49)</sup>、と。しかし、審判所は、たとえ審査請求人が、代理人によって、申告がなされたと誠実に信じていたとしても、代理人が職場に戻った時点で、正当な理由は消滅する、とした<sup>50)</sup>。審判所は、代理人が術後約3ヶ月後に職場復帰した時点までは、正当な理由が存在したとして、ペナルティを1000ポンドから600ポンドまで減額した。

### (3) Leachman (t/a Whiteley and Leachman) v Revenue & Customs

リーチマン氏（以下、審査請求人とする）は、雇用者の申告書（P35）を期限に遅れて提出したため、HMRCからペナルティ400ポンドを賦課されたが、申告が期限に遅れたことについて、「正当な理由」があると主張し、ペナルティ賦課の取消を求めている。

HMRCは、正当な理由があるとするためには、例外的な事情により申告が遅れた旨立証する必要があるとした。これに対し、審判所は、以下のように述べて、HMRCの主張は誤っているとした。議会は、「正当な理由」を日常生活のなかで使用されるように使っており、それは、通常で自然な意味で理解されなければならない<sup>51)</sup>、と。

本件では、審査請求人とその代理人の双方が、相手方が申告書を提出すると誤解していた<sup>52)</sup>。この点、審判所は、審査請求人と代理人との間における「事実の誤認 (mistake of fact)」は、例外的な事情には該当しないかもしれないが、「正当な理由」となりうるとした<sup>53)</sup>。

審判所は続けて、本件はペナルティが課される事案であり、前述のヨーロッパ人権裁判所のJusilla v Finland事件（3）についての判断を参考にすると述べた。審判所の裁決の内容は、概ね以下のとおりである。ヨーロッパ人権裁判所は、加盟国の政府の課税庁がペナルティ等を課し、それが刑罰の性質を有する場合は、「公正な裁判を受ける権利」について定めたヨーロッ

---

✓ 47) *Id.* at para. 5.

48) *Id.* at para. 6.

49) *Id.* at para. 8.

50) *Id.* at para. 11.

51) *See* Leachman (t/a Whiteley and Leachman) v Revenue & Customs [2011] UKFTT 261 (TC) (19 April 2011) at para. 2.

52) *Id.* at para. 3.

53) *Id.* at para. 5.

パ人権条約6条が適用される可能性があると判断した、したがって、審査請求人が主張するような「事実の誤認」が存在しなかったことの立証責任は、HMRC側が負担すべきである<sup>54)</sup>、と。そして、審判所は、審査請求人が「正当な理由」の立証に成功したと述べた<sup>55)</sup>。

#### (4) Rushworths Furniture Ltd v Revenue & Customs

Rushworths Furniture社は、従業員を雇用していることから、納税申告書(P35)を2010年5月19日までに、オンラインで申告する義務を負っている<sup>56)</sup>(雇用者は一部の例外を除いて、オンラインで申告をすることが義務付けられている)が、同社は、申告書を同期限までに提出することができなかった。

HMRCは、2010年9月27日付で、同社に対して、ペナルティ400ポンドの賦課決定通知書(Notice of Penalty Determination)を送付した。その後、申告書が2010年10月12日まで提出されなかったとして、HMRCはさらに、2010年10月21日付で、追加のペナルティ100ポンドの賦課決定通知書を送付した。

これに対して、同社は、2010年9月27日付の賦課決定通知書を受け取ったのは、2010年10月11日であると主張している<sup>57)</sup>。

同社はまず、HMRCに対して、ペナルティの賦課決定処分について、異議申立を行っている。この際、同社は、コンピューターからプリントアウトした書類(その書類には、2010年4月28日17:36に、書式P35のオンラインでの提出が完了した旨印字されている)を提出している。同社は、HMRCがオンラインにより提出された申告書の受付を認めるか、否定するかにかかわらず、オンラインでの申告書の提出がなされており、無申告ではないと主張した。

これに対し、HMRCは、2011年2月15日付の書面(誤って納税義務者のRushworths Furniture社宛ではなく、Rushworth氏に宛てて送付されている)で、合計500ポンドのペナルティ賦課決定の全部を維持する異議決定を行った<sup>58)</sup>。

本件における立証責任について、租税審判所は、前述のヨーロッパ人権裁判所によるJussila判決(3)に言及し、概ね、次のように述べている。

ヨーロッパ人権裁判所は、Jussila判決において、一定の場合には、立証責任を転換しても、人権条約6条に反しなかったが、ペナルティやサーチャージの場合にまで、立証責任を転換することが可能かどうかについてまでは、述べていない。ペナルティの正当性を立証するのはHMRCであることから、そのペナルティの根拠となる不履行について立証するのもHMRCで

---

54) *Id.* at para. 6.

55) *Id.* at para. 8.

56) *See* Rushworths Furniture Ltd v Revenue & Customs [2011] UKFTT 480 (TC) (15 July 2011) at para. 1.

57) *Id.* at para. 2.

58) *Id.* at para. 3.

ある<sup>59)</sup>。ペナルティの事案で、立証責任を転換する十分な理由はない。すなわち、ペナルティは通常、ある不履行があつて賦課されるものである。不履行とは、書類の提出がない、または、金銭の納付がない、といったようなことである。そのような場合に、通常の立証責任を適用しないということについて、十分な理由はない。すなわち、不履行の存在を主張する者が、その主張について立証責任を負担すべきであり<sup>60)</sup>、本件では HMRC が、ペナルティの賦課が正当であることについて立証しなければならない。その立証には、求められる申告が 2010 年 5 月 19 日まで、提出されなかったについての立証も含まれるが、HMRC はこの点について、十分な証拠を提出できているとはいえない<sup>61)</sup>、と。

審判所はさらに、「正当な理由」の存在の立証内容について、概ね以下のように述べて、HMRC の主張を否定した。

2011 年 2 月 15 日付の異議決定書によると、HMRC は、Rushworths Furnitures 社が書式 P35 の申告書の提出ができなかったことについて「正当な理由」があると主張するためには、コントロールの及ばない例外的な事情が生じて、期限内の申告が妨げられた旨、立証しなければならない、という前提に立って、審理を実施したことが明らかである。これは法的に誤っており、誤解を招く。議会は確かに、不服申立人が「正当な理由」を有することを立証しなければならないとするが、それは普通の日常的な英語によってなされるべきである。もし、不服申立人が例外的な状況を立証しなければならないと議会在意図していたならば、国会は法律において、そのように規定していたはずである。このことは、1970 年の租税管理法 (Taxes Management Act 1970) 第 118 条 (section) にも、「正当な理由」についての法的な定義が含まれていない<sup>62)</sup>ことから理解できる、と。

## むすびにかえて

イギリスの租税審判所の裁決の分析において、興味深いのは、同審判所が従来の立証責任を転換することまでは必要ないとしながらも、ペナルティ賦課の根拠となる期限内の申告の不存在についての立証責任を HMRC に負わせて、納税者を救済している点である。審判所は、さらに、「正当な理由」の存在の立証責任は納税者が負担するとしながらも<sup>63)</sup>、正当な理由が存在するというためには、コントロールの及ばない例外的な事情があることを納税者が立証すべ

---

59) *Id.* at para. 9.

60) *Id.* at para. 10.

61) *Id.* at para. 11.

62) *Id.* at para. 16.

63) これと同様に、我が国においても、「正当な理由」の立証責任は納税者が負担すると考えられている。たとえば、金子・前掲注 (2) 864 頁は、過少申告加算税の課税除外要件である『正当な理由』(税通 65 条 4 項)の存在は、権利障害要件にあたるから、原告の側が立証責任を負うとする。

きである、という課税庁の主張を不当とし、納税者は、日常的な英語の意味で解されるレベルでの立証をすることで足りるとして、結果的に、「正当な理由」が存在すると認められる範囲を拡大している（4（4））。

本稿で検討したように、イギリスにおいて、「正当な理由」の存否が争われるケースの内容は多岐にわたるが、最近では、とりわけ期限に遅れた電子申告を巡る紛争が急増している。これらの紛争において、納税者は、電子申告が適切になされたと考えたことに合理性があるといった「正当な理由」を主張して、ペナルティの取消を求めている。HMRCは、電子申告を積極的に奨励しているが<sup>64)</sup>、システムトラブルが頻発しているのである。

我が国においても、加算税を免除される「正当な理由」の内容とその立証責任の所在を巡って生ずる紛争が少なくないことから<sup>65)</sup>、イギリスと共通する課題を抱えているといえる。また、電子申告のさらなる推進により、申告書の送信および受付に関するトラブルが増え、無申告加算税が課される事案の増加も懸念される場所である<sup>66)</sup>。したがって、今後も、イギリスの租税審判所の裁決の検討を続けることによって、我が国における納税者の権利救済のありかたについて一定の示唆を得られるものと考えている。

---

64) 2010年3月31日以降に終了する事業年度に関する法人税の申告は、2011年4月1日以降、全て電子申告し、納税もオンラインで行うことが義務付けられた。

65) 新井 中「正当な理由の意義と主張・立証」税務弘報58巻6号（2010年）54頁は、『『正当な理由』』という不確定概念を使用して免除を行う場合、さしあたり2つの論点が想起される。1つは、『正当な理由』とは具体的にどういう場合を指すのかであり、もう1つは、訴訟になった場合に納税者と国とどちらがその主張及び立証責任を負うのかである。」とする。

66) 「電子申告が普及した昨今では、……うっかりミスが従前よりも発生しやすい状況になって」いる。四方田・前掲注（22）32頁。四方田教授は、さらに、「電子申告などの普及に伴い、今後、従前では想定されていなかった無申告に対する立証が必要になる可能性がある」とされる。同34頁。

## Relief of Taxpayers by the Tax Tribunal in the UK

Naoko KATAYAMA

### Abstract

The purpose of this paper is to study how taxpayers are relieved by the tax tribunal in the UK. The paper conducts a thorough study of recent decisions by the tribunal regarding interpretations of the term “reasonable excuse” for filing returns late. Recent trends discernible in the decisions are of relevance to Japan, as Japanese tax laws also take the existence of “reasonable excuse” into consideration.